Прегледни рад

*Јелена М. ВИТОМИР**

Мегатренд Универзитет, Београд, Факултет за пословне студије

*Соња ТОМАШ – МИСКИН***

Београдска банкарска академија – Факултет за банакарство,
осигурање и финансије, Београд

ПОЗИЦИОНИРАЊЕ РАДА ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ ПРЕДУЗЕЋА У ОКВИРУ ДОНОШЕЊА ВАЛИДНИХ ОДЛУКА ТОП МЕНАЏМЕНТА

Апстракт: Сектори предузећа треба да својом организацијом и пословањем помогну послове укупног процеса одлучивања топ менаџмента у предузећу. Организациони делови предузећа који су организовани у оквиру сектора треба да у сарадњи са уведенком интерном ревизијом предузећа треба да дају свој практичан допринос у оквиру редовног пословања предузећа и то на начин да ће допринети побољшању пословног одлучивања топ менаџмента у предузећу.

Послови интерне ревизије треба да буду уско повезани са радом екстерне ревизије оја обавља послове екстерне ревизије у предузећу. Интерна и екстерна ревизија треба да поседују тако организовану структуру рада у процесима ревизије у предузећу, да могу да примене све усвојене стандарде ревизорске професије.

Ова студија истиче важност практичне примене рада ревизијске професије у предузећима у којима се врше послови ревизије по налогу топ менаџмента предузећа.

Осим тога, ревизори треба да своје пословање обаве у оквирима одобрених средстава од стране топ менаџмента и то: на економичан начин, односно ефикасан и ефективан начин током читавог процеса обављања послова ревизије у предузећу.

Општи циљ топ менаџмента је да пружи ефикасно и квалитетно укупно управљање у предузећу и то на такав начин што ће вршити пружање бољих и квалитетнијих услуга. Упараво из општег циља пословања топ менаџмента проистиче и увођење екстерне и интерне ревизије у послове контроле рада предузећа, његовог пословања, примене усвојених процедура и др.

* Доцент, jelena.vitomir1@gmail.com

** Доцент, sonjat984@gmail.com

Аутори истичу да уведена ревизија може да допринесе у великој мери да се побољшају укупни пословни резултати у предузећу, али се то може остварити једино у случају примене препорука ревизора од стране топ менаџмента предузећа.

Кључне речи: одлучивање топ менаџмент, сектор, предузеће.

Рад топ менаџмента треба посматрати као рад истог у оквиру целокупног поступку управљања у предузећу. Он треба да успостави функционално управљање које ће моћи да оствари суштински позитивне ефекте над радом укупног пословања у предузећа. У том контексту рад екстерне и интерне ревизије у предузећу треба посматрати као рад који ревизора који ће резултате свог рада доставити топ менаџменту у виду препорука струке ревизора, а сам топ менаџмент на основу приспелих препорука треба да одлучи којом брзином ће усвојити у редовном пословању већину препорука, јер ће на тај начин моћи да побољша суштинско пословање предузећа у коме врши функцију управљања.

Послови ревизије у предузећима треба да буду тако организовани да су исти у функцији унапређења укупног пословања предузећа. Ревизија треба да примени све усвојене стандарде ревизорске струке. Циљ обављања посла ревизије је да се прати укупно управљање у предузећу, а све то у функцији остварања бољег пословног резултата пословања у предузећу.

Посебна пажња треба да буде усмерена на ефикасност и трајање послова које ће изводити ревизори које је ангажовао топ менаџмент предузећа, као и на време у којем ће ревизори моћи структурно да обаве послове ревизије, уз напомену да рад ревизора кошта и да такве активности захтевају плаћање надокнаде анагажованим ревизорима.

Топ менаџмент треба да обезбеди и осигура услове за обављање послова ревизије од стране ангажованих ревизора у којима ће исти имати нормалан ниво независног деловања по питању стицања ревизорских уверења о пословању самих предузећа. Ревизори треба да послове ревизије обаве рационално и ефикасно уз трошење новца и времена које је договорено са топ менаџментом предузећа.

Приликом обављања послова ревизије у предузећима, сваки ревизор треба да води рачуна да ради у складу са професионалном одговорности. Ревизори морају своје послове да ураде у складу са дефинисаним етичким кодексом који се потписује између ревизора и топ менаџмента (Мајсторовић и др. 2015; Мијић, Поповић 2018). На тај начин се мења укупна слика о пословању предузећа али и привреде у целини која је прихватила све инструменте помоћу којих се може поправити укупно пословање у предузећима (Поповић 2014; Поповић и др. 2017). Циљ обављања послова ревизије, поготово обављање послова интерне ревизије је побољшање укупног управљања у предузећу (Новаковић и др. 2018; Радовић и др. 2019, Propheter 2019; Радовић и др. 2019).

МОГУЋИ ОПШТИ ШЕМАТСКИ ПРИКАЗ УТИЦАЈА РЕВИЗОРСКЕ ПРОФЕСИЈЕ НА РАД ТОП МЕНАЏМЕНТА У ПРЕДУЗЕЋИМА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Приказ могућег утицаја ревизије на одлучивање у предузећима у Републици Србији аутори су приказали у виду слике 1.

Извор: Аутори (2021)

Осим изнетог општег шематског приказа, аутор је направио могући шематски приказ директних утицаја на рад и пословање интерне ревизије у Републици Србији (слика број 2).

Извор: Аутори (2021)

СУШТИНСКЕ АКТИВНОСТИ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ У ПРОЦЕСИМА РЕВИЗИЈЕ СИСТЕМА РАДА У ПРЕДУЗЕЋИМА

Аутори дају приказ најчешће испољаваних активности које се јављају у раду интерних ревизора и то:

1. пажљиво планирање сваке ревизије,
2. одредити где се усмеравају активности,
3. размотрити ризике и њихов значај,
4. водити рачуна да се свака ревизија прилагоди околностима пословања компаније,
5. посматрати сваки елемент ревизије као део пословања предузећа,
6. усвојити конструктиван и позитиван приступ ревизији,
7. подстицати промене у раду субјекта ревизије,
8. обавити пажљив преглед ревизије,
9. обезбеди независно мишљење интерног ревизора,
10. испуњавање професионалне и законске обавезе по основу ревизије предузећа,
11. Редовно и на одговарајући начин извештавање руководства о материјалним питањима која су се појавила током израде ревизије,
12. дати одговарајуће препоруке за спровођење корективних мера,
13. осигурати да је ревизија адекватно узела у обзир сва питања идентификована током ревизије и
14. активности топ менаџмента предузећа које спроводи након урађене интерне ревизије.

Приказ тока интерне ревизије аутори су приказали у виду слике број 3.

У овој студији аутори су истакли значај уважавања могућег општег тока функционисања ревизијске професије у предузећима у Републици Србији. То је све урађено у циљу могућег побољшања процеса одлучивања од стране топ менаџмента, као и могућег управљања процесима од којих зависе ефекти управљања, односно могући остварени финансијски резултат предузећа (Pernek 2001; Blair 2017; Chen 2019; Gandy 2019).

Извор: Аутори (2021)

УТВРЂИВАЊЕ ТРИ НИВОА РИЗИКА У ПРОЦЕСУ ОБАВЉАЊА ПОСЛОВА ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ У ПРЕДЗЕЋУ

Аутори дају приказ могућег утврђивања ризика по укупни ток обављања посла интерног ревизора. Ток интерне ревизије пожељно је да након сваке обављене интерне ревизије оцени сваки од чланова топ менаџмента како би наредна ревизија била свеобухватнија и кориснија по будуће пословање предузећа.

Табеларни приказ нивоа ризика и послова које обавља интерна ревизија у предузећу аутори су дали у виду табеларног приказа број 1.

Табела 1. Приказ тока обављања посла интерне ревизије и три нивоа ризика којег оцењује сваки од чланова топ менаџмента предузећа

Активности интерне ревизије	Ниво ризика који оцењује сваки од чланова топ менаџмента у датом интервалу ризика (1-10)			
	Висок	Средњи	Низак	Појединачно добијена вредност везана за активност интерне ревизије
Планирање ревизије	8-10	5-7	1-4	
Утврђивање циљева контроле	8-10	5-7	1-4	
Утврђивање слабости у предузећу	8-10	5-7	1-4	
Идентификација интерне контроле	8-10	5-7	1-4	
Контрола процене	8-10	5-7	1-4	
Тест	8-10	5-7	1-4	
Закључак	8-10	5-7	1-4	
Извештај интерног ревизора	8-10	5-7	1-4	
Укупно исказана вредност ризика				

Извор: Аутори (2021)

Аутори истичу да на основу табеле 1, проистиче да је врло корисно да се након сваке урађене интерне ревизије у предузећу изврши оцена валидности спроведених активности на пословима интерне ревизије, како би се у наредним циклусима интерне ревизије обратила пажња на побољшању појединих сегмената урађене ревизије у предузећу. Сам интервал ризика одређује топ менаџмент и у табели 1 је дат оквирно као могући ниво одрђивања интервала ризика.

Оцењивање рада обављених контрола у предузећу је од велике важности за било које предузеће, што је предмет интересовања бројних аутора (Renyu, Kaishi 2015; Stewart, Weeks, Kastle 2015).

Квалитетно продубљивање рада оцене тока активности спроведене интерне ревизије у предузећу аутори дају приказ могућег оснаживања обављених послова интерне ревизије који су суштински оснажени са давањем појединачне напомене о свакој појединачној активности интерне ревизије, као и истицање могуће везе планиране активности интерне ревизије и дате препоруке од стране интерне ревизије.

Приказ оцене тока активности путем изражавања напомена и везе између напомене и препоруке дате од стране интерне ревизије аутори дају у виду приказа табеле број 2.

Табела 2. Приказ тока обављања посла интерне ревизије уз изражавање номиналног ризика у интервалу ризика, напомене које дају сваки од чланова топ менаџмента и веза која је могућа између напомене и препоруке дате од стране интерне ревизије

Активности интерне ревизије	Изражен ниво ризика добијен на основу оцена сваки од чланова топ менаџмента у датом интервалу ризика (1-10)	Напомена дата од стране топ менаџмента предузећа	Веза напомене и дате препоруке интерне ревизије
Планирање ревизије	1-10		
Утврђивање циљева контроле	1-10		
Утврђивање слабости у предузећу	1-10		
Идентификација интерне контроле	1-10		
Контрола процене	1-10		
Тест	1-10		
Закључак	1-10		
Извештај интерног ревизора	1-10		

Извор: Аутори (2021)

Продубљивање и повећање сигурности рада послова интерне ревизије, врши се на основу добијених података од стране топ менаџмента.

Могући модел оцене, која може послужити да би се дао практичан допринос повећања сигурности стицања ревизорског уверења, аутори дају у виду табеларног приказа 3, где је дат приказ могућег нивоа номиналне оцене топ менаџмента у интервалу оцењивања, као и веома битан приказ самих коментара који могу послужити као основа за почетак обављања посла интерне ревизије у предузећу.

Табела 3. Приказ оцене топ менаџмента у вези постојеће организационе структуре који се достављају интерним ревизорима као допуна за одређивање активности на дигјеном послу

Редни број	Елементи за одређивање процењеног ризика	Оцена тима за процену у интервалу	Опис и коментар дат од стране топ менаџмента предузећа
1.	Квалитет управљања у предузећу	1-10	Топ менаџмент изражава пре свега своје ставове у односу на број запослених у предузећу, у односу на остварени укупан приход у анализираном периоду, односно у случају процене да ће у наредном периоду ће бити суштински недостатак посла по предузеће.
2.	Величина предузећа	1-10	Топ менаџмент изражава пре свега своје ставове у односу на снагу конкурената који дугорочно постоје на тржишту у односу на предузеће.
3.	Финансијски положај предузећа	1-10	Топ менаџмент изражава пре свега своје ставове у односу на финансијски положај предузећа, а он је одређен на основу нивоа остварене добити.
4.	Могућност предвиђања битних догађаја	1-10	Топ менаџмент изражава пре свега своје ставове у односу на производно продајни потенцијал циљаног тржишта предузећа.

Извор: Аутори (2021)

ЗАКЉУЧАК

Позиционирање рада интерне ревизије у предузећу посматрано у оквиру доношења валидних одлука топ менаџмента је од велике важности за побољшање суштинског управљања у предузећу. У том контексту веома је важно да се континуирано поштују препоруке које дају интерни ревизори након урађеног посла интерне ревизије. Пословни које обављају интерни

ревизори представљају веома захтевне послове, где се мора водити рачуна о поштовању саме ревизорске струке, као и о поштовању усвојених међународних ревизорских стандарда, јер се само на тај начин може добити независно ревизорско уверење које представља основу за доношење извештаја о урађеној ревизији по захтеву самог топ менаџмента предузећа.

Допринос аутора у овом раду огледа се у томе јер су дали приказ три могућа општа приступа интерној ревизији, као и у томе да се на основу таквих сагледавања, је могуће постићи побољшање великог броја оперативних одлука топ менаџмента и то у веома великом броју хетерогених предузећа.

Осим израженог доприноса аутора, потребно је истаћи да су аутори дали и приказ основних активности интерних ревизора које се могу користити у великом броју предузећа, са циљем истицања практичног значаја да се након обављене интерне ревизије мора оценити одређена активност интерне ревизије од стране топ менаџмента. Резултати такве, могуће практичне примене, аутори су дали у приказу табела 1-3.

На крају, аутори истичу да је од велике важности да постоји одговарајући број професионалних ревизора, јер се само на тај начин може подићи ниво општег управљања у привреди Републике Србије, односно могуће је подићи ниво оперативног управљања у великом броју хетерогених предузећа.

ЛИТЕРАТУРА

- Blair, 2017: David Blair „Private company finance and financial reporting: what do we know?": a practitioner's view, *Accounting and Business Research*, 47,5, 538-539.
- Chen, 2019: Ruisi Chen „Internal Control Audit Fee and Internal Control Audit Quality—Evidence from Integrated Audits“. *Open Journal of Business and Management*, 7, 292-311.
- Мајсторовић и др. 2015: Александар Мајсторовић, Слободан Поповић, Дејан Волф, „Теорија и политика биланса“, друго измењено и допуњено издање, Нови Сад: Фелтон.
- Мијић, Поповић 2016: Ранко Мијић, Слободан Поповић, „Финансијско Рачуноводство“, Бања Лука: City print.
- Новаковић и др 2018: Срећко Новаковић, Драган Вукасовић, Богдан Лабан, Младен Ивић, Вера Поповић, и Слободан Поповић, „Managing agricultural company by using internal control and significance of risk presentation, *Economics of Agriculture*, 2, 801-812.
- Пернек, 2001: Франц Пернек „Финанчно право ин јавне финансије“ - спољни дел, Марибор: Правна факултета.
- Поповић, 2014: Слободан Поповић „Социо-економски фактори ограничења развоја аграра“, Нови Сад: Фелтон.
- Поповић и др. 2017: Слободан Поповић, Срећко Новаковић, Драган Ђурановић, Ранко Мијић, Жељко Грубљешић, Југослав Аничич, Александар Мајсторовић, „Application of international accounting standard-16 in a public company with predominantly agricultural activities“, *Ekonomika Istraživanja*, 30, 1, 1850–1864.

- Поповић, 2018: Слободан Поповић „Modeling a strategic top management in the importance of the management of the finance companies established for the establishment of fair value“, Пољопривредна техника, 2, 11–16.
- Радовић и др. 2019: Милан Радовић, Јелена Витомир, Слободан Поповић, „The Importance of Implementation of Internal Audit in Enterprises Founded by the Republic of Serbia“, Lex localis-journal of local self-government, 17(4), 1001–1011.
- Радовић и др. 2019-а: Милан Радовић, Јелена Витомир, Богдан Лабан, Слободанка Јовин, Санда Настић, Вера Поповић, Слободан Поповић „Management of joint-stock companies and farms by using fair value of agricultural equipment in financial statements on the example of imt 533 tractor“, Economics of Agriculture, 1,:35-50.

Jelena M. VITOMIR

Sonja TOMAŠ - MISKIN

POSITIONING OF THE WORK OF THE INTERNAL AUDIT
OF THE COMPANY WITH IN THE FRAMEWORK OF MAKING
VALID DECISIONS OF TOP MANAGEMENT

SUMMARY

The sectors of the company should, through their organization and business, help the affairs of the overall decision-making process of the top management in the company. Organizational parts of the company that are organized within the sector should, in cooperation with the introduced internal audit of the company, give their practical contribution within the regular business of the company in a way that will contribute to improving the business decision-making of top management in the company.

The tasks of internal audit should be closely related to the work of external audit, which performs the tasks of external audit in the company. Internal and external audit should have such an organized structure of work in the audit processes in the company, that they can apply all the adopted standards of the audit profession.

This study emphasizes the importance of the practical application of the work of the audit profession in companies in which auditing is performed on the orders of the top management of the company.

In addition, auditors should perform their business within the funds approved by top management: in an economical way, i.e. an efficient and effective way during the entire process of performing audit work in the company.

The general goal of top management is to provide efficient and quality overall management in the company in such a way that it will provide better and higher quality services.

The introduction of external and internal audit in the work of controlling the work of the company, its business, application of adopted procedures, etc., stems precisely from the general goal of top management business.

The authors point out that the introduced audit can greatly contribute to the improvement of the overall business results in the company, but this can be achieved only in the case of application of auditor recommendations by the top management of the company.

Key words: decision making top management, sector, company.